GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33835C
Inscrit le 2 janvier 2014

Audience publique du 13 mai 2014

**Appel formé par
les époux ... ... et ... ..., ...,
contre un jugement du tribunal administratif du 20 novembre 2013 (n° 30474 du rôle) ayant statué sur leur recours contre une décision du directeur de l'Administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal**

Vu la requête d'appel inscrite sous le numéro 33835C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 2 janvier 2014 par Maître Rhett SINNER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom des époux ... ... et ... ..., demeurant ensemble à …, dirigée contre un jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 20 novembre 2013 (n° 30474 du rôle) ayant déclaré non fondé leur recours en réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 3 février 2012 (n° C16225 du rôle) portant rejet de leur réclamation introduite le 6 octobre 2010 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005 et le bulletin d'impôt commercial communal de l'année 2005, tous les deux émis le 14 juillet 2010 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 29 janvier 2014 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 24 février 2014 par Maître Rhett SINNER au nom des appelants ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Rhett SINNER et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 avril 2014.

Les époux ... ... et ... ..., ci-après « *les époux* ...-...», déposèrent leur déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2005 en date du 18 décembre 2006 au bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après *« le bureau d'imposition »*.

Par courrier du 28 mai 2010, le bureau d'imposition informa les époux ...-... qu'il envisageait de s'écarter sur certains points de leur déclaration fiscale précitée en les invitant à lui faire parvenir leurs objections pour le 21 juin 2010 au plus tard.

Dans ce contexte, le bureau d'imposition donna à considérer que la plus-value dégagée de la vente d'un certain nombre d'immeubles au cours de l'année 2005 serait à qualifier de bénéfice commercial au sens de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après *« LIR »*.

Par courrier du 21 juin 2010, les époux ...-... firent parvenir au bureau d'imposition leurs observations.

En date du 14 juillet 2010, le bureau d'imposition émit le bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2005, ainsi que le bulletin de l'impôt commercial communal pour la même année.

Par courrier du 6 octobre 2010, les époux ...-... introduisirent une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après *« le directeur »*, contre les deux bulletins d'impôt précités.

Sur demande directoriale du 11 octobre 2011, les époux ...-... firent parvenir au directeur des explications complémentaires et des documents afférents par courrier du 24 novembre 2011.

Par décision du 3 février 2012 (n° C16225 du rôle), le directeur rejeta la réclamation précitée des époux ...-... comme étant non fondée dans les termes suivants :

« Nach Einsicht der am 6. Oktober 2010 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher die Eheleute, Herr ... und Frau ..., wohnhaft in L-..., den Einkommensteuerbescheid und den Gewerbesteuerbescheid des Jahres 2005, beide ergangen am 14. Juli 2010, anfechten ;

Nach Einsicht der Steuerakten ;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (A0) ;

Nach Einsicht der Aufforderung des Steuerdirektors vom 11. Oktober 2011 und der Antwort der Reklamanten vom 24. November 2011 ;

In Erwägung, dass die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, zwar weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt, dass jede Verfügung dennoch einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsmittelbehörde vorbehalten ist, zusammenhängende Verfahren zu verbinden, so im vorliegenden Streitfall ;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde ;

In Erwägung, dass sich die Rechtsmittelführer beschwert fühlen, weil das Steueramt für das strittige Steuerjahr das unter der Rubrik „Sonstige Einkünfte" erklärte Einkommen an Mehrwerten, die aus der Veräußerung von bebauten und unbebauten Immobilien erreicht

wurde, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erachtet und der Einkommen- und der Gewerbesteuer unterworfen hat ;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind ;

In Erwägung, dass der Gewerbesteuermessbescheid von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen ist, wenn der Einkommensteuerbescheid, der Körperschaftssteuerbescheid oder der Gewinnfeststellungsbescheid geändert wird und die Änderung die Höhe des Gewinns aus Gewerbebetrieb berührt (§ 5 zweite GewStVV. vom 16. November 1943 und der GewStR. 13 siehe § 7 GewStG) ;
In Erwägung, dass das Steueramt den Reklamanten am 28. Mai 2010, in Ausführung der Bestimmungen von § 205 AO, mitteilte, es beabsichtige verschiedene Veräußerungen von Immobilien als Gewinn aus Gewerbebetrieb anzusehen ;

In Erwägung, dass die Reklamanten in ihrem Rechtsmittelschreiben darlegen, das Steueramt habe ihre Einwände gegen diese Umqualifizierung nicht beachtet und unter anderem aussagen: „Wir stellen fest, dass wir auf die Einwände gemäß Paragraph 205 (3) der Abgabenordung des Schreibens vom 21.06.2010 an die Steuerverwaltung ... bis heute ohne Antwort geblieben sind. Nach Beendigung des Steuerstreites mit der Steuerverwaltung ... im Jahre 1986-1990 habe ich mich mit dem damaligen stellvertretenden und jetzigen Dienststellenleiter ausführlich über seine Meinung zur Auslegung des Artikel 14 beraten. Ziel des Gespräches war es künftige Auseinandersetzungen, wie sie jetzt wieder eingetreten sind, zu vermeiden. In diesem Gespräch wurde seinerzeit festgestellt, dass der Ankauf einer Immobilie mit späterer Aufteilung in mehr als zwei Teile, der Bau von Residenzen mit anschließendem Verkauf der einzelnen Wohnungen als gewerbliche Tätigkeit eingestuft wird. Der Kauf von Häusern sowie Grundstücken zur Kapitalanlage sowie deren Wiederverkauf - ohne einer Begrenzung der Anzahl - wurde von der Steuerverwaltung ... ausdrücklich nicht als gewerbliche Tätigkeit angesehen und unterliege dann der jeweils gültigen Besteuerung, abhängig von der Besitzzeit. Das gleiche gilt für die Vermietung und Verpachtung der Gebäude und Grundstücke." ;

In Erwägung hierzu, dass mit der in § 205 AO, Absatz 3 enthaltenen Vorschrift das Recht auf Gehör des Steuerpflichtigen gegenüber dem Steueramt gewahrt wird, damit die Bemessung der Steuer anhand der tatsächlichen Verhältnisse erfolgen kann ;

In Erwägung, dass eine Mitteilung auf Grund von § 205, Absatz 3 im Rahmen der steuerlichen Ermittlung erfolgt, damit der Steuerpflichtige sich vor der Festsetzung der Steuer noch zu der oder den wesentlichen Abweichungen von der Steuererklärung äußern kann ; dass diese Mitteilung jedoch keine vollstreckbare Maßnahme seitens des Steueramts darstellt, mit der die Rechte oder die Pflichten des Steuerpflichtigen berührt würden ;

Dass die in § 205, Absatz 3 AO enthaltene Vorschrift sich auf das Ermittlungsverfahren bezieht, auf Grund dessen das Steueramt die in der Steuererklärung enthaltenen Angaben prüft, anhand derer die Steuerbescheide im Festsetzungsverfahren erlassen werden, so dass mithin eine Mitteilung an den Steuerpflichtigen in dieser Vorbereitungsphase weder zu einer Anfechtung noch zu einer Beschwerde reichen kann (Tribunal administratif 23.10.2006 Nr. 19925);

In Erwägung, dass das Steueramt folgende Einkünfte, die bei der Veräußerung von Grundstücken des Privatvermögens erzielt wurden, als Gewinn aus Gewerbebetrieb der Einkommen- und der Gewerbesteuer unterworfen hat:

Gelegen in	*Gegenstand*	*Anschaffungs-datum*	*Verkaufs-datum*	
...	*3 Waldparzellen*	*2000 – 2001*	*28/04/2005*	
...	*Chalet / Garten*	*1999*	*28/04/2005*	
...	*Platz / Gebäude*	*1998*	*09/06/2005*	
...	*Acker*		*2005*	

In Erwägung, dass die Reklamanten dem Rechtsmittel folgende Auflistung beigelegt haben:
Ankäufe1995-2005
31.08.1995 ...Acker, Ödland und Weinberge
07.11.1995 ,... Acker, Fichten, Ödland und Weinberge
05.12.1995 ,... Acker, Weinberge, Ôdland und Weideland
16.01.1996 ..., Acker und Weinberg
27.02.1996 ... , Haus mit platz und Acker
13.03.1996 ..., Wald
16.04.1996 ..., Hecken
27.03.1996 ..., wiese, Acker, Ödland und Bergstück
25.04.1996 ...., Weinberg, Acker, Garten und Platz
14.05.1996 ..., Acker
21.05.1996 ..., Wiese und Acker
11.06.1996 ..., Ödland
11.06.1996 ..., Ödland
21.06.1996 ..., Tannen und Hecken
26.06.1996 ..., Hecken
26.06.1996 ..., Wiesen
27.06.1996 ...l, Wiesen
02.07.1996 ... , Acker
04.07.1996 ..., Tannen
22.07.1996 ..., Stall
25.07.1996 ..., Acker
18.10.1996 ... Tannen
18.10.1996 ..., Acker
06.11.1996 ..., Wald
28.01.1997 ...), Gebäude mit Platz
13.02.1997 ..., Gebäude
06.03.1997 ..., Hecke
07.03.1997 ... Gestrüpp
20.03.1997 .... Odland
22.04.1997 ..., Schuppen und Garten
05.05.1997 ..., Acker, Wiese und Weinberg
26.06.1997 ... Hecke
02.07.1997 ..., Acker und Hecke
29.09.1997 ..., Acker und Wald
03.10.1997 ..., Wiese und Tannen

20.11.1997 ..., Wiese
18.03.1998 ..., Hecke und Gebäude
27.03.1998 ... Ödland
27.03.1998 ..., Acker und Rodland
09.03.1998 ..., Studio
15.04.1998 ..., Garage und Platz
05.05.1998 ..., Acker
11.05.1998 ., Wohnhaus mit Platz
13.05.1998, Acker und Tannen
18.05.1998 Acker und Wald
19.05.1998, Acker und Garten
10.06.1998 , Wiese und Rodland
21.06.1998 , Haus mit Platz
24.09,1998, Acker
19.11.1998, Wiese und Ödland
30.11.1998 Gebäude mit Platz
30.11.1998 Acker und Wald
17.12.1998, Rodland
15.01.1999 Schuppen, Platz
28.01.1999 , Haus, Platz, Garten
26.04.1999 Geschäftshaus mit Schanklizenz
20.05.1999 Acker
17.06.1999 Acker und Odland
25.06.1999 Acker
01.07.1999 , Acker und wiesen
07.07.1999 Hecke
16.07.1999, Garten
14.10.1999, Scheune und Acker
16.11.1999 Hecke Ankäufe 1995-2005
26.11.1999, Ödland
18.01.2000, Acker und wiesen
31.01.2000 , Rodland und Hecke
03.02.2000, Sartable
10.03.2000, Hecke
16.03.2000, Chalet
21.03.2000, Wiese
27.04.2000, Hecken
26.06.2000 Bauernhof
04.07.2000, Acker
04.07.2000 Haus und Garten
03.10.2000 Acker und Rodland
16.11.2000 , Wälder
02.02.2001 Wiesen
15.02.2001 Acker
22.02.2001 Rodland
08.03.2001, Acker und Wiese
12.03.2001, Acker und Wald
19.03.2001, Acker
21.03.2001, Acker
03.04.2001, Wald

21.05.2001, Chalet
19.09.2001 , Acker
25.10.2001, Acker und Rodland
05.12.2001 Platz
19.02.2002, Wiese
01.03.2002 Acker
06.03.2002, Obstgarten und Garten
15.03.2002 , Acker, Obstgarten und Gestrüpp
20.03.2002 Wiesen
22.03.2002, Gebäude und Acker
14.05.2002, Acker
01.06.2002, Weinberge, Ödland und Wiese
17.09.2002 Wiese
17.10.2002, Platz
06.11.2002, Wiese
20.11.2002, Acker und Gärten
02.04.2003 Viehpark mit Schuppen
28.04.2003 Acker
24.06.2003, Acker und Wiese
17.10.2003, Wiesen
21.10.2003, Halle und Wiese
25.11.2003, Acker
22.04.2004, Holzhaus, Garage, Acker
29.04.2004 Wohnhaus, Garage, Acker und Wiese
30.07.2004, Wohnhaus und Platz
24.09.2004, Gebäude
30.11.2004, Platz
24.02.2005, Haus mit Brandschaden
22.03.2005, Mobilhome und Acker
25.04.2005, Haus, Platz
28.04.2005 , Garten und Gebäude
19.05.2005, Gebäude
05.07.2005 Acker
05.08.2005, Gebäude und Garten
20.09.2005, Hecke
26.10.2005, Wohnhaus mit Platz
03.11.2005, Halle
18.11.2005 , Weide, Acker und Ödland
09.12.2005, Acker, Weiden und Gebäude
15.12.2005, Wald, Wiese und Acker

In Erwägung, dass die Reklamanten am 11. Oktober 2011 vom Steuerdirektor aufgefordert wurden, „sämtliche Belege zu allen Miet- und Pachteinnahmen sowie zu den Werbungskosten vorzulegen,

für jedes einzelne Mietobjekt den Vordruck 190 D mit den erforderlichen Daten (insbesondere in Bezug auf die Lage, den Anschaffungspreis) und gleichfalls den Vordruck 195 zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von unbebauten Grundstücken mit allen Angaben auszufüllen,

zu erklären und gegebenenfalls mit Belegen zu untermauern, aus welchen Gründen bei verschiedenen Immobilien die Miteinnahmen lediglich mit „p.m." ausgewiesen wurden,

zu zeigen, welche Mittel gegebenenfalls angewandt wurden, um die säumigen Mieten einzutreiben oder neue Mieter zu finden,

die in der Gemeinde ... verkaufte Immobilie betreffend, nachzuweisen, inwieweit diese vorher vermietet wurde oder ab welchem Zeitpunkt keine Einnahmen mehr daraus erzielt wurden und welche Anstrengungen in letzterem Fall gemacht wurden um die Immobilie zu vermieten,

dass dasselbe auch für die in ... gelegene Immobilie gilt, die am 28. April 2005 verkauft wurde, da diese Angaben für beide Objekte nicht aus der Akte hervorgehen."

In Erwägung, dass die Reklamanten in einem Schreiben vom 24. November 2011 folgendermaßen Stellung bezogen haben: „zu den mit p .m. (Erinnerungswert) benannten Angaben handelt es sich um ehemalige Mieter. Diese wurden, soweit mir dies möglich war, nach Feststellung einer ladungsfähigen Anschrift durch Klage am Friedensgericht belangt. Hierzu übergebe ich Ihnen als Beispiel nachfolgende Urteile: Rep. Fiscal 1856/97, 2950/97, 3073/99, 860/2001, 3754/01, 240/02, 4730/02, 579/2003 3429/2003, 3843/03, 3845/03, 2330/04, 3576/2004, 4157/04, 1480/05, 3166/2006 sowie eine gerichtlich anerkannte Insolvenzforderung Aktenzeichen 61 IN 109/02 eines Mieters des Hauses ... der nach Deutschland verzogen war. Um die Urteile vollstrecken zu können habe ich nach jeweiligem Gerichtsbeschluss Auskünfte über mögliche Arbeitgeber erfragt, um dann eine Lohnpfändung zu beantragen. Für Auskünfte wurden 2005 (Konto …) … Euro ausgegeben. Für Zeitungsanzeigen wurden 2005 insgesamt … Euro und für Hilfe und Kontrolle meiner Buchhaltung 2005 wurde … Euro ausgegeben. (Siehe beiliegende Belastung meines Privatkontos und Quittungen.) Die Immobilie in ... wurde am 30.11.1998 gekauft und konnte wegen begonnenen Umbaus und Teilabrisses des Daches nicht vermietet werden, da praktisch nur noch 1 abschließbarer Raum zur Verfügung stand. Ich habe Umbaupläne entwerfen und eine Bauanfrage durch meinen Architekten stellen lassen. Dieses Vorhaben erwies sich jedoch wegen der schlechten Bausubstanz als nicht praktikabel. Insbesondere wegen der mir durch den Architekten genannten Schadensrisiken an den Nachbargebäuden habe ich mich entschlossen, dieses Objekt wieder zu verkaufen. (Siehe beiliegende 4 Photos von ...) Die Immobilie in ... habe ich am 16.07.1999 gekauft und versucht zu vermieten. Nachdem mir dies nicht gelang habe ich das Gebäude renoviert und modernisiert. Danach habe ich die ersten Mieteinnahmen / (…) im Jahr 2001-2002 erhalten. Weitere Mieter 2003 (2…..) 2004 (5….) Ich musste fast alle Mieter vor das Friedensgericht laden da Sie mir Miete und Nebenkosten schuldig blieben. Die bereits beiliegenden Urteile 4157/04 und 61INI09/02 Urteile betreffen dieses Gebäude. Ich habe dann die Immobilie 2005 mit einer Teilfinanzierung verkauft und erhalte aus diesem Vertrag bis heute ohne Probleme die vereinbarten Zinsen und Tilgung. ";

In Erwägung, dass sich ein Teil der vorgelegten Dokumente nicht auf das strittige Jahr selbst bezieht und von daher nicht aussagekräftig ist ; dass das Friedensgericht von und zu Luxemburg jedoch in einem Rechtsspruch 1480/05 vom 21. März 2005 ein Urteil gesprochen hat, auf Grund dessen die säumigen Mieter zur Zahlung der noch ausstehenden Beträge verurteilt wurden ; dass weiterhin unklar bleibt, ob die Reklamanten nach diesem Urteilsspruch die ausstehenden Beträge ganz oder teilweise erhalten haben ; dass keine schlüssigen Belege zu den Werbungskosten abgegeben wurden, da der alleinige Buchungsauszug von Privateinlagen in einer Gesellschaft diesem Anspruch nicht genügt ;

In Erwägung, dass gemäß Artikel 14 Ziffer 1 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) jede selbständige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen und nachhaltig ausgeübt wird und die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn diese Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs anzusehen ist, als Gewerbebetrieb gilt;

In Erwägung, dass es im vorliegenden Fall unstrittig ist, dass es sich weder um die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch die eines freien Berufes handelt ;

In Erwägung, dass es also in diesem Fall, bei der Beurteilung der Einkunftsart, darauf ankommt, dass die vier in Artikel 14, Ziffer 1 LIR aufgeführten positiven Merkmale gleichzeitig erfüllt sind ;

In Erwägung, dass bezüglich des Kriteriums der Selbständigkeit kein Zweifel daran besteht, dass der An- und Verkauf der Immobilien auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung der Rechtsmittelführer stattgefunden haben und nicht aus einem etwaigen Dienstverhältnis resultieren ;

Dass die Gewinnabsicht bereits in der Rechtsmittelschrift bejaht wurde, da die Reklamanten angeben „im Vordergrund der Immobilieninvestitionen hätten immer die Kapitalabsicherung durch Anschaffung von Immobilien" gestanden und die durch den Verkauf freigewordenen Finanzmittel seien unmittelbar wieder in Immobilien „reinvestiert" worden, bei denen eine bessere Renditeerwartung oder wo von der Lage her eine bessere Bewirtungsmöglichkeit angenommen worden wäre ;

In Erwägung, dass das Kriterium der Nachhaltigkeit nicht unbedingt erfordert, dass sich eine Tätigkeit häufig oder ununterbrochen wiederholt, sondern dass es genügt, dass der Wille besteht, die Handlung zu wiederholen, wenn sich die Gelegenheit dazu ergibt und dadurch eine Einnahmequelle auf der Basis von wiederkehrenden Handlungen entsteht (doc. parl. 571[4] , Seite 18) ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer im Laufe der Jahre regelmäßig Immobilien an- und verkauft und dass üblicherweise gerade diese Vorgehensweise als Handel mit Gütern (hier Immobiliengütern) mit Gewinnabsicht zu verstehen ist ;

In Erwägung, dass die Reklamanten auch Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbebauten Grundstücken erzielen ; dass sie im strittigen Jahr Einkünfte von 15 verschiedenen Pächtern erklärt haben für folgende Flächen (in Ha):

	0,0596	*0,0805*	*0.0793*
	1,8960		
	0,1160		
	0,2000		
	0,817	*1,2420*	
	0,1260	*0,706*	
	1,0762		

	0,6440		
	1,7500		
	0,5130		
	1,5819		

In Erwägung demgegenüber, dass die Reklamanten folgende unbebaute und bebaute Grundstücke besitzen:

[…]

In Erwägung zuerst, dass die Einheitswertdienststelle (service des évaluations immobilières) nur eine Liste der unbeweglichen Immobilien mit den aktuellen Eigentümern oder Miteigentümern führt ; dass mithin diejenigen Objekte nicht aufgeführt sind, welche im Besitz der Reklamanten waren, aber wieder verkauft wurden; dass lediglich Teilverkäufe von landwirtschaftlichen Flächen (mit dem Buchstaben R vermerkt) weiterhin noch aufgelistet bleiben;

In Erwägung, dass vorgehende Auflistung verschiedene Punkte deutlich macht :

1) *Dass ein Vergleich zwischen der von den Reklamanten erstellten Liste über die Anschaffungen in den Jahren 1995 bis 2005 und der Tabelle über den heutigen Grundeigentumsbesitz der Reklamanten aufzeigt, dass ein Grossteil des Besitzes aus den 90ziger Jahren zwischenzeitlich veräußert wurde ;*

2) *Dass unter anderem auch Hecken und Ödland eingekauft wurden und dass diese Flächen nicht zur Verpachtung geeignet sind, sondern vielmehr Objekte darstellen die zu einem späteren Zeitpunkt gewinnbringend verkauft werden sollen ;*

3) *Dass die Liste zwischen denjenigen Objekten unterscheidet die noch im Eigenbesitz (mit U gekennzeichnet) und denen die im ungeteilten Miteigentumsbesitz (mit C markiert) der Reklamanten stehen; dass das Anschaffungsjahr ebenfalls vermerkt wird und hieraus ersichtlich wird, dass die Reklamanten im Laufe der Jahre beständig auf dem Immobilienmarkt tätig waren und auch noch sind; dass sie im Laufe der Zeit eine größere Anzahl von verschiedenen bebauten und unbebauten Grundstücksflächen aus allen Teilen des Lands gekauft haben dass aber aus der Steuerakte nicht ersichtlich wird, inwieweit sie jeweils versucht haben, die betreffenden Grundstücke zu verpachten; dass jedoch die Anschaffung von kleineren Parzellen (je nach Art) darauf hindeutet, dass sie nicht zur Verpachtung dienen, aber dazu gedacht sind, bei sich bietender Gelegenheit wieder zu verkaufen ;*

4) *Dass die Nummern aus Kolonne 6 die Grundstücksart bezeichnen, wobei die Ziffer 1 für Ackerland (propriété agricole) steht, 2 für forstwirtschaftliches Vermögen (propriété sylvicole) , 3 für gemischtgenutzte Grundstücke (construction à usage mixte) , 5 für bebaute Grundstücke zu anderen Zwecken (construction à autre usage) und die Nummer 9 für unbebaute Grundstücke (immeuble non bâti);*

5) *Dass der Buchstabe C aus der zweiten Kolonne zeigt, dass ungeteiltes Miteigentum angeschafft wurde; dass hier unten ein kleiner Auszug von einzelnen Miteigentümern*

aufgelistet ist, da eine vollständige Auflistung der verschiedenen Miteigentümer in diesem Rahmen zu weit führen würde:

IMMEUBLE NON BATI / INDIVISION: ...SARL CO PARTS: 1/6 REP: ME
AGRICOLE INDIVISION: ....PARTS: 1/3 REP: 2002 BI: ET
AGRICOLE INDIVISION: ... PARTS: 1/2 REP: 2004 BI: EN
IMMEUBLE NON BATI INDIVISION: ... PARTS: 1/2 REP: 2004
AGRICOLE INDIVISION: ... PARTS: 1/2 REP: 2002 BI: CA
AGRICOLE INDIVISION: ...-.... PARTS: 1/2 REP: 2002 BI: L7
AGRICOLE INDIVISION: ... PARTS: 1/3 REP: 2006 BI: WI
IMMEUBLE NON BATI INDIVISION ... S.A. ET ... PARTS: 1/2 REP: 2011 BI: ET

Dass die vorstehende kurze Auflistung deutlich macht, dass die Reklamanten diese Anschaffungen mit verschiedenen Entitäten vorgenommen haben und dass sich hierunter auch Gesellschaften befinden welche die Grundstücksflächen zum gewinnbringenden Weiterverkauf angeschafft haben ;

In Erwägung, dass die Reklamanten in ihrem Rechtmittel schreiben, sie hätten schon in früheren Jahren zur Auslegung des Artikels 14 L.I.R. einen Meinungsaustausch mit dem Steueramt ... gehabt über die Art der vorgenommenen Aktivitäten ;

In Erwägung, dass die Reklamanten behaupten, das Steueramt ... hätte ihnen bestätigt, dass der Kauf von Häusern sowie Grundstücken zur Kapitalanlage sowie deren Wiederverkauf, ohne Begrenzung der Anzahl, nicht als gewerbliche Tätigkeit anzusehen sei ;

Dass diese Aussage nicht einfach so nachzuvollziehen ist, und, aus dem Kontext herausgerissen, so nicht bestätigt werden kann ; dass im Übrigen kein Vermerk einer solchen Unterredung in der Steuerakte zu finden ist ;

In Erwägung, dass eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unter anderem voraussetzt, dass die Tätigkeit auch für Dritte als solche erkennbar ist und es sich dabei nicht um eine private Tätigkeit handelt (doc. parl. 571[4] , Seite 19) ;

Dass auch dann von einer gewerblichen Tätigkeit ausgegangen werden kann, wenn eine private Vermögensverwaltung in der Form Gestalt annimmt, dass sie in den Augen von Dritten den Charakter eines Gewerbebetriebs aufweist (doc. parl. 571[4] , Seite 19) ;

Dass also zur Abgrenzung zwischen gewerblicher Tätigkeit und privater Vermögensverwaltung das wirtschaftliche Verhalten des Steuerpflichtigen eine entscheidende Rolle spielt, da das Kriterium der Nachhaltigkeit bei einem umfangreichen Vermögen zwangsläufig gegeben ist und von daher nur von relativer Bedeutung ist ;

In Erwägung, dass das Kriterium der Nachhaltigkeit nicht unbedingt erfordert, dass sich eine Tätigkeit häufig oder ununterbrochen wiederholt, sondern dass es genügt, dass der Wille besteht die Handlung zu wiederholen, wenn sich die Gelegenheit dazu ergibt und dadurch eine Einnahmequelle auf der Basis von wiederkehrenden Handlungen entsteht (doc. parl. 5714 , Seite 18); und der Ankauf von Bauland mit der Absicht dieses gewinnbringend weiterzuverkaufen als solche anzusehen ist ;

<u>Zum Verkauf von drei Waldparzellen, gelegen in ...</u>

In Erwägung, dass die strittigen Waldparzellen in den Jahren 2000 beziehungsweise 2001 angeschafft wurden ; dass die Reklamanten jedoch in den betreffenden Einkommensteuererklärungen keine Angaben in der hierfür vorgesehenen Sparte eingetragen haben ; dass sie zwar in den folgenden Jahren den Vordruck zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von unbebauten Grundstücken eingereicht haben, jedoch ohne die Spalten auszufüllen, in denen Angaben über die Lage der verpachteten Flache eingetragen werden sollen ; dass sie in ihrem Rechtsmittel angeben, die betreffenden Flächen hätten nicht forstwirtschaftlich sinnvoll bearbeitet werden können ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer diese Aussage nicht weiter erläutern und auch keine Unterlagen beigefügt haben, aus denen hervorgeht, mit welchen Mitteln sie versucht haben, die Flächen zu verpachten oder selbst zu bearbeiten oder warum eine sinnvolle Bewirtschaftung nicht möglich gewesen sein sollte ;

In Erwägung daher, weil genauere Angaben über eine Verpachtung oder Bearbeitung seit dem Ankauf bis zum Veräußerungszeitpunkt fehlen, dass angenommen werden kann, dass die betreffenden Parzellen angeschafft wurden um später mit Gewinn wieder veräußert zu werden ;

Zum Verkauf eines „Chalet" mit Garten, gelegen in ...

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer in dem strittigen Jahr ein „Chalet" verkauft haben, das sie am 16. Juli 1999 erstanden haben ; dass dieser Ankauf in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 nicht angegeben wurde ; dass aus den folgenden Einkommensteuererklärungen nicht klar hervorgeht, inwieweit diese Immobilie vermietet wurde ;

Dass die Rechtsmittelführer hierzu erklären, sie hätten das Haus teilfinanziert, renoviert, modernisiert und vermietet ; dass die meisten Mieter jedoch die Miete schuldig geblieben seien und sie die Vermietung für dieses Objekt aufgegeben hätten ; dass sie nun die Zinseinkünfte aus der Teilfinanzierung versteuerten ; dass der Erlös wieder in andere Immobilien reinvestiert wurde, um einen besseren Ertrag zu erzielen ;

In Erwägung, dass die vorhergehenden Aussagen über die Renovierung, Modernisierung und Teilfinanzierung unklar bleiben und auch nicht aus den Einkommensteuererklärungen hervorgehen ;

In Erwägung zwar, dass die strittige Immobilie eine zeitlang im Besitz der Reklamanten geblieben ist, dass jedoch die von ihnen angebrachten Behauptungen nicht mit den erforderlichen Unterlagen (z. Bsp. mit Rechnungen zur Modernisierung und deren Zeitraum, Belege zur Teilfinanzierung, Werbungskosten wie etwa Anzeigen zur Vermietung oder Mittel, mit denen versucht worden wäre, fällige Mieten einzutreiben, usw.) untermauert wurden ;

Zum Verkauf einer Immobilie gelegen in ...

In Erwägung, dass die Reklamanten am 9. Juni 2005 ein Gebäude mit Platz in ... verkauft haben, im Katasterregister aufgenommen mit „ Nummer 366/4231, Ort genannt „...", Platz (belegt), nicht definiertes Gebäude, groß 01 Ar 90 Zentiar." ; dass in den betreffenden Einkommensteuererklärungen weder der Einkauf im Jahr 1998 eingetragen wurde, noch ein

Indiz zu finden ist, dass die Immobilie vermietet worden sei oder dass die Reklamanten irgendwelche Instandhaltungs- oder Reparaturarbeiten in dieser Immobilie vorgenommen hätten ;

Dass mithin ebenfalls zu schlussfolgern ist, dass die Immobilie gekauft wurde, im Hinblick auf einen gewinnbringenden Wiederverkauf ; dass im übrigen die Reklamanten beim Kauf der Immobilie erklärt hatten, dieser Ankauf finde im Sinne des Wiederverkaufs statt ;

Zum Verkauf einer landwirtschaftlichen Fläche in der Gemeinde ...

In Erwägung, dass die Reklamanten in dem strittigen Jahr eine landwirtschaftliche Fläche von 9,17 Ar, gelegen in ..., zum Preis von ... Euro verkauft haben; dass sie selbst angeben, die strittigen Parzellen seien seit ihrer Anschaffung weder bewirtschaftet noch verpachtet worden ;

In Erwägung, dass hiervon ein Areal von 0,28 Ar am 24. April 1996 und der restliche Teil dieser Fläche (8,89 Ar) am 19. Juni 1998 erstanden wurde ;

In Erwägung, dass sich aus all dem ergibt, dass die vorgenannten strittigen Objekte gekauft wurden, um damit Handel zu treiben und sie gewinnbringend zu verkaufen ;

Dass die Aktivitäten der Reklamanten mithin als gewerbliche Tätigkeiten anzusehen sind und die Vorgehensweise des Steueramts nicht zu beanstanden ist ;

In Erwägung, dass sich die vorerwähnten Objekte alle weniger als 10 Jahre im Besitz der Rechtsmittelführer befunden haben und mithin nicht unter die Begünstigungen fallen, die in den Regelungen des Gesetzes vom 30. Juli 2002 vorgesehen sind ;

In weiterführender Erwägung, dass die Reklamanten vom Steuerdirektor aufgefordert wurden, sämtliche Belege zu allen Miet- und Pachteinnahmen sowie zu den Werbungskosten vorzulegen ; dass sie dieser Aufforderung nachgekommen sind, indem sie Kopien verschiedener Bankgutschriften eingereicht haben ; dass diese jedoch ohne die vollständigen Bankauszüge nicht unbedingt die möglichen Gesamteinnahmen belegen müssen noch können;

Dass die Reklamanten Gutschriften einer Bank über Mieteinnahmen einer Mieterin von ... Euro nachgereicht haben ; dass jedoch auf den Vordrucken zu den Einkünften aus der Vermietung kein solcher Betrag erklärt ist ;

In Erwägung jedoch, dass verschiedene Einkünfte aus gesonderten Feststellungen über gemeinschaftliche Einkünfte nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb sondern als sonstige Einkünfte der Steuer zu unterwerfen sind ;

In Erwägung, dass die Einzelheiten der zu ändernden Einkommensteuer und der Gewerbesteuer des Jahres 2005 in den Anhängen 1 und 2, die Bestandteil dieser Entscheidung sind, vorliegen ;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET

die Anfechtung ist zulässig und teilweise begründet,

setzt infolgedessen den Gewerbesteuermessbetrag des Jahres 2005 auf …Euro und die Gewerbesteuer des Jahres 2005 auf … Euro fest,

setzt die Einkommensteuer des Jahres 2005, Arbeitslosenfonds inbegriffen, auf … Euro fest,

verweist an das Steueramt zur Durchführung, insbesondere zwecks Anrechnung der Steuerabzüge. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 27 avril 2012 (n° 30474 du rôle), les époux ...-... firent introduire un recours tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 3 février 2012.

Par jugement du 20 novembre 2013, le tribunal déclara ce recours recevable mais non fondé et en débouta les demandeurs avec charge des frais.

Par requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative le 2 janvier 2014, les époux ...-... ont régulièrement interjeté appel contre le jugement précité du 20 novembre 2013 dont ils sollicitent la réformation dans le sens de voir réformer la décision directoriale critiquée du 3 février 2012 en vue de voir dire que, comme par le passé, ils étaient imposés pour l'année 2005 sur base de l'article 99 LIR et qu'aucune activité commerciale ni *a fortiori* aucun bénéfice commercial n'était à retenir à leur égard pour l'année concernée.

A l'appui de leur requête d'appel, les appelants énoncent en fait s'être installés au Grand-Duché de Luxembourg au début des années 1980 et avoir commencé à investir une partie de leurs avoirs dans des immeubles, à savoir des terrains agricoles, viticoles et sylvicoles, ainsi que des immeubles construits en vue de leur mise en valeur et de leur mise en location, le premier desdits immeubles ayant été acquis en 1986.

Ils relèvent que depuis, les bénéfices générés par ces immeubles auraient été imposés en leur chef sur base de l'article 99 LIR non pas comme bénéfice commercial, mais comme revenu relevant de la gestion de leur patrimoine privé.

Ce ne serait que pour l'année 2005 que l'administration fiscale aurait commencé à requalifier certaines de ces activités immobilières en activités d'une entreprise commerciale.

Les époux ...-... concèdent avoir procédé à la vente de plusieurs immeubles durant l'année 2005, mais ils n'auraient jamais eu l'intention de procéder à un négoce déguisé d'immeubles, étant donné que les ventes opérées seraient à considérer comme actes isolés, intervenus dans le cadre de l'administration du patrimoine privé de leurs propriétaires qui n'auraient jamais eu l'intention de répéter de telles ventes d'immeubles. Les appelants affirment encore que les ventes en question n'avaient pas été faites pour avoir une source de revenus, mais parce que les sources de revenu pour les immeubles en question, soit les revenus de location, n'auraient pas pu être réalisées.

Il n'y aurait dès lors pas eu de caractère de permanence dans l'activité de leurs ventes d'immeubles.

Concernant le nombre des ventes d'immeubles comparé au patrimoine détenu par les époux ...-..., ceux-ci indiquent que ces ventes n'auraient pas dépassé les 4% du nombre d'immeubles par eux détenus. Si des immeubles avaient été vendus rapidement après leur acquisition, cela tiendrait au fait que dès qu'eux-mêmes auraient compris que leur espérance de toucher un revenu locatif ne se vérifierait pas, ils auraient décidé de les remettre sur le marché.

Dans ce contexte, le délai de dix ans de détention mis en avant par l'administration fiscale luxembourgeoise, d'un côté, ne reposerait sur aucun texte légal et, d'un autre côté, dépasserait les exigences du Bundesfinanzhof tablant sur un délai de cinq ans en la matière.

Les époux ...-... critiquent le premier jugement qui mettrait l'accent sur une volonté de leur part de valoriser rapidement leur patrimoine moyennant des remises en vente lucratives plutôt que de s'intéresser à la recherche d'une conservation et d'une jouissance à long terme des propriétés immobilières acquises, notamment par leur mise en location. Le nombre d'immeubles vendus par eux en 2005 ne serait pas à regarder suivant le chiffre absolu, mais sur prise en considération du nombre important d'immeubles leur appartenant.

Les époux ...-... indiquent encore que même à l'heure actuelle, plusieurs bureaux d'imposition, énumérés par eux au nombre de 7, continueraient d'imposer des copropriétés respectives dans lesquelles ils détiennent une participation sur base de l'article 99 LIR. La même chose devrait valoir pour le cas d'espèce concernant plus particulièrement les ventes opérées en 2005.

Les appelants expliquent que plus particulièrement certaines haies et vaines avaient été acquises par eux en vue de leur exploitation pour obtenir de la biomasse sinon du bois combustible. Vu que cette exploitation n'aurait pas donné de résultat satisfaisant, ils auraient décidé de revendre les haies et vaines en question.

La vente de l'immeuble d'habitation sis à ..., s'expliquerait en ce que, initialement destiné à la mise en location, cet immeuble aurait engendré tellement de déboires avec les locataires, ce dont témoigneraient les nombreuses pièces versées concernant les procès menés devant le tribunal de Paix siégeant en matière de bail à loyer, que, désabusés, les appelants auraient décidé de se séparer de l'immeuble en question. Ils relèvent que les premiers juges auraient reconnu que la revente d'immeubles pouvait être compatible avec la gestion d'un patrimoine immobilier privé, à condition cependant que ces reventes ne puissent pas s'analyser en négoce déguisé d'immeubles. En l'occurrence, les appelants affirment avoir eu en vue un but de simplification de la gestion de leur patrimoine privé.

Concernant le reproche que dans certains actes de vente des clauses de revente ont été stipulées, les appelants précisent que de pareilles clauses seraient contenues notamment dans des ventes faites par rapport à des copropriétés où ils tiendraient une participation et s'expliqueraient du fait qu'au moment de la signature de l'acte de vente, eux-mêmes étaient dans l'ignorance de la fiabilité de leur co-acheteur et qu'ils voulaient se réserver une issue de sortie pour le cas où cette copropriété devait échouer. Ils font remarquer que plusieurs copropriétés existent toujours actuellement sans que la clause de revente n'ait été exercée. Ils signalent encore que certaines clauses de revente dans des actes de copropriété n'auraient pas relevé de leur seule volonté mais également de celle des autres co-acheteurs.

Si les premiers juges avaient constaté à bon escient que les appelants avaient acquis un grand nombre d'immeubles dans le but de la gestion de leur patrimoine privé, ils n'auraient cependant pas apprécié correctement l'importance et le nombre des ventes opérées en 2005 dans leur contexte concret et par rapport à la pondération relative de ces ventes comparées au nombre total d'immeubles détenus.

Dans un autre ordre d'idées, les appelants mettent en exergue que les premiers juges ont retenu qu'en vertu du principe général du droit à la confiance légitime, l'administré peut exiger des autorités administratives qu'elles se conforment à une attitude qu'elles ont suivie dans le passé, sans cependant l'appliquer de manière adéquate au cas d'espèce.

Ainsi, les appelants relèvent que depuis de longues années jusqu'en 2004, ils ont été imposés sur base de l'article 99 LIR et que ce n'est qu'à partir de l'année 2005 qu'ils se sont vus imposés sur base de l'article 14 LIR. De plus, ils n'auraient été informés qu'en date du 28 mai 2010 de l'intention du bureau d'imposition de ... de s'écarter de certains points de leur déclaration pour l'année 2005 et d'imposer certains revenus en tant que bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR. Ils estiment que l'intention de reconsidérer ce point de la déclaration fiscale aurait déjà existé dans le chef du bureau d'imposition bien auparavant, alors que notamment sur des formulaires de la déclaration fiscale pour l'année 2005, leur envoyés au début de l'année 2006, aurait figuré l'intitulé *« agent immobilier »* et qu'en date du 1er octobre 2007, ils auraient reçu une mise en demeure de la part du même bureau d'imposition concernant le dépôt d'une déclaration fiscale commerciale ainsi désignée.

Sur une intervention téléphonique des appelants auprès du préposé du bureau d'imposition, l'intitulé des formulaires de la déclaration fiscale de 2005 aurait été changé et la mise en demeure prémentionnée aurait été annulée. Les appelants estiment que conformément au paragraphe 205 (3) AO, le bureau d'imposition aurait dû les informer de son intention de requalifier certains de leurs revenus en bénéfice commercial dès l'année 2006 et au plus tard en 2007, ce qui leur aurait permis de prendre leurs dispositions en conséquence.

Dans un ordre subsidiaire d'idées, les appelants demandent à ce que du moins pour tous les immeubles qui se sont trouvés dans leur patrimoine privé au début de l'année 2005, une requalification en bénéfice commercial lors de leurs ventes ne serait pas possible et que pareille requalification ne saurait tout au plus être opérée que pour des immeubles acquis à partir de l'année 2005, les appelants faisant encore remarquer que leurs déclarations fiscales pour les années 2002, 2003 et 2004 ont été respectivement décomptées les 16 novembre 2005, 15 mai 2008 et 13 mai 2009 à des époques où l'administration aurait déjà décidé de reconsidérer la déclaration fiscale des appelants pour l'année suivante, 2005.

Les appelants font encore valoir qu'à l'heure actuelle certains bureaux d'imposition par eux nommément énumérés au nombre de 7, continueraient d'imposer les copropriétés dans lesquelles ils détiennent une participation sur base de l'article 99 LIR. Cette considération les amène à affirmer que la distinction faite par l'administration entre les deux catégories de revenus de leurs immeubles, celle considérée sur base de l'article 99 LIR en tant que revenu d'une gestion du patrimoine privé et celle considérée sur base de l'article 14 LIR en tant que bénéfice commercial serait essentiellement nébuleuse et ne pourrait être valablement retracée par eux.

Les appelants signalent que le fait de la requalification du bénéfice commercial n'aurait pas seulement pour conséquence de les imposer plus lourdement, mais également de

voir effectuer des paiements supplémentaires à la Caisse de Maladie du fait que les cotisations ont dû être augmentées sur le vu de leurs revenus ajustés par le bureau d'imposition. Du coup, les appelants n'auraient plus été en mesure de financer certains travaux de construction entrepris par eux à ... et à .... Ils reprochent dans ce contexte aux premiers juges d'avoir décidé que le principe de la confiance légitime ne saurait jouer au cas où la pratique antérieure par l'administration n'était pas conforme à la loi et d'avoir estimé que l'administration était en droit d'imposer les plus-values de leurs immeubles en tant que bénéfice commercial pour la première fois en 2005, alors qu'ils n'ont été informés qu'en 2010 de cette intention de l'administration. Selon eux, une nouvelle imposition des plus-values de leurs immeubles aurait tout au plus pu intervenir avec effet à partir de l'année 2010.

L'Etat conclut à la confirmation du jugement dont appel sur base des développements y contenus. Il précise qu'en fait les parties appelantes ont réalisé durant la seule année 2005 neuf opérations de vente portant sur divers immeubles bâtis et non bâtis, dont six avaient été acquis moins de cinq ans avant leur revente. L'Etat signale que durant l'année 2006, les appelants réalisaient même douze opérations de vente, dont six objets de vente avaient été acquis moins de cinq ans avant leur revente.

L'Etat estime que les explications données par les appelants pour justifier ces reventes dans le contexte de la gestion de leur patrimoine reposeraient sur de simples affirmations et ne se trouveraient dès lors pas vérifiées en cause.

Par ailleurs, au titre des indices, l'Etat signale l'affirmation des appelants dans leur réclamation du 28 septembre 2011 indiquant que les recettes des ventes d'immeubles auraient à nouveau été réinvesties dans d'autres immeubles et voit cette affirmation comme confirmation de l'intention des intéressés de répéter l'activité de négoce commercial si l'occasion se présente en vue de réaliser un bénéfice.

En tant qu'autre indice, l'Etat signale que dans certains actes de vente Monsieur ... aurait expressément reconnu agir en qualité de *« commerçant/Kaufmann »* ou encore de *« gérant/Geschäftsführer »*.

Enfin, l'Etat renvoie aux clauses explicites de revente contenues dans bon nombre d'actes de vente en tant qu'indices supplémentaires justifiant la qualification opérée de certains revenus de ventes d'immeubles en tant que bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR, les quatre critères communément requis et repris par les premiers juges s'étant trouvés vérifiés selon la partie étatique.

Au titre du principe de confiance légitime, l'Etat insiste sur une vue évolutive de la situation d'un contribuable d'une année fiscale à l'autre sans pouvoir conclure en l'espèce à un *status quo ante*. Il serait un fait que le bureau de ... aurait été le seul à avoir une vue d'ensemble de toutes les opérations réalisées par les appelants. Dès lors, les prises de position des autres bureaux d'imposition, qui n'auraient pas eu pareille connaissance, ne seraient pas pertinentes. Cependant, dans la mesure où le bureau d'imposition ... aurait été lié par les bulletins d'établissement séparé et en commun définitifs émis par d'autres bureaux, il aurait été amené à reprendre les qualifications y retenues pour les intégrer dans les bulletins d'impôt litigieux. Ainsi, s'expliquerait la différence de traitement pour certaines ventes d'immeubles imposées suivant l'article 99 LIR par rapport à d'autres, imposées suivant l'article 14 LIR pour la même année d'imposition 2005.

Les premiers juges ont correctement cadré le point juridique litigieux à partir des dispositions de l'article 14, alinéa 1er LIR, suivant lequel est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, et qui définit plus particulièrement l'entreprise commerciale comme étant « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale* ».

Ils ont dégagé de manière correcte de cette disposition qu'une activité consistant en des transactions immobilières ne peut être qualifiée d'entreprise commerciale dépassant le cadre de la simple gestion de la fortune privée que si, d'un côté, d'une manière négative, l'activité n'est constitutive ni d'une exploitation agricole ou forestière, ni de l'exercice d'une profession libérale et que, d'un autre côté, celle-ci répond à quatre signes caractéristiques, à savoir 1) l'indépendance, 2) le but de lucre, 3) le caractère de permanence et 4) la participation à la vie économique générale, étant entendu que ces critères doivent se trouver simultanément réunis.

En l'occurrence, d'après l'argumentaire des appelants, les deux critères négatifs ne font pas de difficulté concrète en instance d'appel en ce qu'il n'y est pas affirmé que l'activité des appelants relève d'une exploitation agricole ou forestière ni qu'elle soit exercée en tant que profession libérale.

La question pertinente est celle de savoir si pour l'année d'imposition 2005 l'activité des appelants était toujours à qualifier, comme pour les années précédentes, de simple administration de leur patrimoine privé ou, si, par contre, elle devait, compte tenu des opérations concrètement menées, être qualifiée d'activité commerciale.

C'est encore à bon escient que les premiers juges ont relevé que la notion de gestion du patrimoine privé *(« Vermögensverwaltung »)* ne fait pas l'objet d'une définition légale, sauf à renvoyer ponctuellement aux deux exemples énoncés au paragraphe 7 (4) de l'ordonnance du 16 décembre 1941 relative à l'exécution des paragraphes 17 à 19 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 qui prévoit que : « *Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird* ». C'est encore à bon droit que le tribunal a retenu que le concept de gestion d'un patrimoine privé ne se limite cependant pas aux exemples de jouissance ci-avant énoncés.

De manière générale, c'est dès lors à partir d'une distinction entre l'essentiel et l'accessoire que le concept de gestion d'un patrimoine privé est à cadrer dans chaque cas d'espèce suivant les éléments caractéristiques qui le sous-tendent, en ce que, toujours de manière générale, il y a administration du patrimoine privé aussi longtemps que l'essentiel de la substance est conservé dans le sens d'une jouissance des fruits d'un patrimoine privé et que dès lors les éléments réalisés au cours d'une année d'imposition, plus particulièrement par la vente, revêtent un élément accessoire.

Vu la multiplicité des cas de figure pouvant se présenter, une analyse valable ne saurait se limiter à appliquer de manière purement schématique des critères tenant à un espace de temps prédéfini, tel que le délai de cinq ans normalement retenu par les juridictions allemandes, ni par rapport à un nombre de réalisations par année prédéfini comme étant limitatif, telle la *« Drei-Objekt-Grenze »* invoquée par le délégué du gouvernement à partir de

la jurisprudence du *Bundesfinanzhof*, laquelle implique qu'une activité commerciale est à entrevoir lorsque dans un laps de temps prédéterminé, en règle générale de cinq ans à mesurer entre l'acquisition et la réalisation, au moins quatre objets ont été réalisés.

De même, le nombre des objets réalisés est à différencier à de multiples égards. D'un côté, il y a lieu de tenir compte de l'ensemble du patrimoine détenu par le contribuable concerné et de l'importance relative des objets réalisés dans ce contexte. D'un autre côté, compte tenu des parcellaires existants à beaucoup d'endroits dans le sens que les fonds se trouvent subdivisés en des parcelles cadastrales relativement exiguës, compte tenu de nombreuses subdivisions ayant eu lieu dans le temps, notamment en raison de partages, le nombre de réalisations à prendre en considération comme limite de qualification ne saurait équivaloir nécessairement au nombre de parcelles cadastrales réalisées.

Dans le cadre de l'administration d'un patrimoine privé, il doit dès lors être permis de réaliser certains éléments, notamment parce qu'ils ne font plus partie de l'orientation essentielle de la gestion en termes de fructification du patrimoine, du moment que cette réalisation revêt toujours un élément accessoire par rapport à la substance du patrimoine conservée et qu'elle est opérée de manière retraçable par rapport au but essentiel poursuivi. Ainsi, l'administration d'un patrimoine immobilier privé n'exclut pas qu'il puisse y avoir des mutations multiples, c'est-à-dire des acquisitions et des ventes d'immeubles pour autant que celles-ci soient comprises notamment dans le but de la simplification de la gestion du patrimoine privé ou dans l'augmentation de revenus nets de location.

Outre la considération de la balance principal/accessoire ci-avant dégagée, des indices en direction de l'activité commerciale prévue par l'article 14 LIR sont susceptibles d'être constitués par un nombre élevé d'opérations de ventes durant un exercice d'imposition, la stipulation d'une clause explicite de revente dans les actes notariés d'acquisition appelée précisément à opérer si la revente a lieu dans un délai jusqu'à quatre ans à partir de l'acquisition, de même que la prise dans des papiers officiels, tels les actes de vente, de la qualité de commerçant et l'acquisition d'immeubles en indivision ensemble avec des professionnels du marché. A ce niveau, le caractère pertinent de ces indices dépend entre autres de la retraçabilité des réalisations effectuées par rapport au but de la gestion du patrimoine du contribuable.

En fait, il est constant en cause que les époux ...-... considérés globalement, c'est-à-dire y compris le cas où l'un d'entre eux figure comme vendeur, seul ou ensemble avec des co-vendeurs autres que son conjoint, ont procédé au cours de l'année d'imposition 2005 à neuf opérations de vente portant sur des immeubles bâtis et non bâtis, dont six objets de vente avaient été acquis moins de cinq ans avant leur revente.

Si, au regard de la détermination de la ligne de séparation entre l'activité commerciale prévue par l'article 14 LIR et l'administration du patrimoine privé dans le contexte de l'article 99 LIR, il y a lieu de différencier au niveau de ces neuf opérations, il convient de noter à titre préalable que pour des raisons structurelles une première différenciation a d'ores et déjà dû être opérée par le directeur. En effet, tel que le relève à bon escient le délégué du gouvernement, sur les neuf opérations en question, cinq d'entre elles concernaient des immeubles détenus en indivision sinon en copropriété, dans lesquels Monsieur ... détenait uniquement une participation. Or, pour les immeubles en question, il existait dès avant des bulletins d'établissement séparé et en commun coulés en force de chose décidée et qui tous, sauf celui émanant du bureau d'imposition ... et faisant l'objet de l'appel parallèle toisé par

arrêt de ce jour (n°3837C du rôle), suivant l'analyse faite par les bureaux d'imposition, ont qualifié les revenus afférents comme relevant de l'administration d'un patrimoine privé rentrant dans les prévisions de l'article 99 LIR.

Même si, pour les ventes d'immeubles toisées par les bulletins d'établissement séparé et en commun définitifs précités, la qualification des revenus fut dès lors prédésignée, il n'en reste pas moins que dans l'évaluation de la question de savoir si globalement, pour l'année d'imposition concernée, l'activité de vente d'immeubles des époux ...-... était à considérer comme rentrant dans l'administration du patrimoine privé ou comme équivalant à une activité commerciale, il faut, dans cette démarche de qualification, au niveau de leurs bulletins personnels, tenir compte de l'ensemble des réalisations immobilières effectuées durant l'année d'imposition donnée par les contribuables concernés ou par l'un d'eux.

Il s'y ajoute que parmi les quatre réalisations restantes, à savoir celle d'un chalet avec jardin à ..., celle de trois parcelles forestières à ..., celle d'un immeuble d'habitation à ... et celle d'un labour à ..., les deux ventes portant sur les deux immeubles plus consistants en valeur, à savoir le chalet à ... et l'immeuble d'habitation à ..., s'expliquent *a priori* et de manière isolée, du moins d'une certaine manière, à partir des précisions fournies par les appelants.

Ainsi, il est retraçable pour le chalet à ... que les difficultés documentées avec les locataires, dont la majorité n'a pas payé le loyer convenu, pouvaient être une raison valable de se défaire de l'immeuble en question, de même que l'état de construction fort vétuste de l'immeuble d'... est, dans une certaine mesure, de nature à expliquer l'abandon du projet. Il est vrai que pour les trois parcelles forestières de ... et le labour de ..., dès l'ingrès, une volonté de fructification à moyen sinon long terme n'a pas pu être réellement retracée sur base des éléments du dossier.

Toutefois, compte tenu du grand nombre d'immeubles détenus par les appelants, la vente des quatre séries d'immeubles précités à ..., ..., ... et ... durant l'exercice 2005 n'aurait pas fait difficulté et ces réalisations auraient pu être analysées comme s'étant inscrites dans l'administration du patrimoine privé des appelants, même si en principe la gestion de la parcelle forestière et agricole doit s'envisager à moyen sinon long terme et que vu la faible valeur d'acquisition respectivement des immeubles de ... et de ..., il ne soit pas indiscutable si la fructification en termes de mise en location prévalait dès le début par rapport à une réalisation assez rapide avec bénéfice consistant.

Même si pour les quatre ventes d'immeubles toisées par bulletins d'établissement séparé et en commun, émis par des bureaux autres que celui de ..., les qualifications respectives opérées par les bureaux individuellement compétents se trouvent acquises comme telles, il n'en reste pas moins que dans l'évaluation globale de la question posée à la Cour, plusieurs facteurs font pencher la balance vers l'activité commerciale.

Ainsi, dans plusieurs actes de vente, tels qu'énumérés plus précisément par le directeur dans sa décision précitée, Monsieur ... a pris expressément la qualité de commerçant. De même, la clause de revente a été stipulée par endroits et pour au moins deux des quatre indivisions en question, Monsieur ... s'est associé à un professionnel de l'immobilier.

Dès lors, une fois qu'on ajoute dans l'analyse les quatre ventes opérées par rapport à des immeubles tenus en indivision sinon en copropriété, du moins dans la moitié des cas avec

des professionnels de l'immobilier, la balance tend, globalement considérée, vers l'activité commerciale prévue par l'article 14 LIR.

Cette conclusion se confirme d'autant plus que, parallèlement, la Cour est saisie sous le numéro 33837C du rôle d'un appel dans le contexte d'un bulletin d'établissement séparé et en commun de revenus de l'année 2005 de la copropriété y visée, émis le 23 octobre 2009 par le bureau d'imposition .... Dans cette affaire, Monsieur ... ..., à raison d'un quart, était copropriétaire à côté de Monsieur …et d'une société … d'un immeuble sis à ..., acquis en date du 24 février 2005 pour être vendu le 12 juillet de la même année. A la base, il s'agissait d'une maison d'habitation détruite par un incendie. Non seulement celle-ci a été acquise suivant stipulation d'une clause de revente mais encore, sur le constat ainsi avancé d'une impossibilité de rénovation, les associés auraient pris la décision de la vendre à nouveau, l'année même. Vu surtout la stipulation d'une clause de revente, cette itérative acquisition « en consortium » suivie d'une revente rapide fait apparaître une prépondérance de la réalisation d'un bénéfice à court terme – tel qu'il a été de fait réalisé – par rapport à une fructification du bien à moyen sinon long terme.

Dès lors sur base de l'ensemble des développements qui précèdent, à la fois le directeur et le tribunal sont à confirmer dans le résultat de leurs analyses respectives ayant abouti à faire pencher la balance vers la qualification d'activités commerciales pour les opérations encore utilement concernées de manière directe par le bulletin d'imposition pour l'année 2005 à la base du présent litige.

Reste la question d'une incidence éventuelle du principe de la confiance légitime invoqué par les appelants.

En ce qui concerne le principe de la confiance légitime, les appelants affinent leur raisonnement en instance d'appel en ce qu'ils ne critiquent pas sous cet aspect directement le fait par l'administration d'avoir changé la qualification de leurs activités, mais, dans l'hypothèse où la Cour approuverait cette façon de procéder, que l'administration aurait seulement mis en exécution à partir du 28 mai 2010 ce changement qu'elle avait déjà décidé en 2006, sinon en 2007, ainsi qu'il résulterait des formulaires de déclaration fiscale leur envoyés portant l'intitulé *« agent immobilier »* et la mise en demeure concernant le défaut d'une déclaration fiscale commerciale ainsi désignée.

Ainsi que les premiers juges l'ont retenu à bon escient, le principe général du droit de la confiance légitime qui emporte qu'un administré peut exiger de l'autorité administrative qu'elle se conforme à une attitude qu'elle a suivie dans le passé ne saurait s'opposer à ce que, en raison de l'autre principe inhérent à la matière fiscale, celui de l'annualité de l'impôt, l'autorité compétente, à chaque année, analyse, compte tenu de l'ensemble des éléments à sa disposition, la qualification des revenus déclarés à partir des activités qui les ont générés.

La question soulevée de l'incidence, au regard du principe de la confiance légitime, du fait que le bureau d'imposition n'ait effectivement informé qu'à la date du 28 mai 2010 les appelants de son intention de requalifier leurs activités litigieuses, appelle tout d'abord la précision en fait que les appelants ont déposé leur déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2005 en date du 18 décembre 2006, de sorte qu'ils ne sauraient en aucune manière exiger que l'administration aurait dû les informer de son intention d'analyser dorénavant leurs activités litigieuses comme relevant de l'article 14 LIR avant cette date.

D'évidence, dès avant cette date, le bureau d'imposition ne disposait pas des éléments concrets pour pouvoir valablement asseoir son analyse de la situation des appelants concernant l'année d'imposition 2005. Aucune conclusion pertinente ne saurait dès lors être valablement tirée pour la période antérieure à cette date dans le contexte donné du principe général de la confiance légitime.

Le moyen revient à reprocher au bureau d'imposition de ne pas avoir entamé plus tôt la procédure d'émission du bulletin d'imposition pour l'année 2005. Dans ce contexte, le bureau d'imposition dispose d'une marge dans le traitement des déclarations fiscales conditionnée par la prescription quinquennale en la matière.

Les indices mis en avant par les appelants pour voir établir que le bureau d'imposition aurait déjà arrêté son intention de qualifier dès l'année d'imposition 2005 leurs activités litigieuses suivant l'article 14 LIR se trouvent, d'un côté, énervés par le fait précité qu'avant le dépôt de la déclaration d'impôt aucune intention utile et circonstanciée ne saurait être valablement imputée au bureau d'imposition et, d'un autre côté, contrebalancés par les propres indications dans certains actes de vente passés notamment en 2005 de la qualité de *« commerçant »* y arborée par Monsieur ... lui-même.

En application des dispositions de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, il appartient aux appelants d'établir le fait allégué d'une prise de décision arrêtée bien antérieurement à l'information du 28 mai 2010 dans le chef du bureau d'imposition concernant le changement de qualification litigieux.

Compte tenu de l'ensemble des développements qui précèdent, les appelants n'ont pas rapporté à suffisance de droit la preuve de cette cristallisation antérieure de l'intention du bureau d'imposition.

Le moyen tiré d'une violation du principe de la confiance légitime laisse dès lors d'être fondé sous tous les aspects invoqués.

Complémentairement, il convient de souligner que du fait que la différenciation ci-avant dégagée en ce que pour les revenus en rapport avec les ventes d'immeubles toisées par les bulletins d'établissement séparé et en commun définitifs précités, les bureaux d'imposition respectifs se sont encore placés dans le cadre de l'article 99 LIR, de sorte que, tel que le directeur l'a valablement précisé en accueillant dans cette mesure la réclamation des appelants, uniquement pour les quatre ventes résiduelles opérées par les appelants ou l'un d'eux en nom personnel, la qualification de bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR est appelée à revêtir un impact concret pour l'année d'imposition 2005 dans leur chef.

Si dès lors, de fait, les appelants n'ont effectivement été fixés par le bureau d'imposition qu'en 2010 sur le changement de qualification opéré au niveau de l'année d'imposition 2005 dans le chef de certaines de leurs activités, l'impact s'en trouve cependant limité et modéré du fait de la différenciation ci-avant opérée à bon escient par le directeur.

Il résulte de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel laisse d'être fondé sous tous ses volets et que le jugement dont appel est à confirmer.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

déclare l'appel recevable ;

au fond, le dit non justifié ;

partant, en déboute les appelants ;

confirme le jugement entrepris ;

condamne les appelants aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS s. DELAPORTE